



Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

5/DPH/2024/I

Informácia k čl. VII zákona č. 278/2024 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Národná rada Slovenskej republiky schválila dňa 3.10.2024 zákon č. 278/2024 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti s ďalším zlepšovaním verejných financií (tzv. konsolidačný balíček) a ktorý bol vyhlásený v Zbierke zákonov SR dňa 25.10.2024 (ďalej ako „zákon č. 278/2024“). Konsolidačným balíčkom dochádza k zmenám a úpravám zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“) ako aj ďalších zákonov.

Konkrétne v čl. VII zákona č. 278/2024 dochádza k úpravám v § 27 zákona o DPH a touto novelizáciou ustanovenia sa upravujú sadzby dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“ alebo aj ako „daň“) a s tým súvisiace prílohy č. 7 a 7a pre tovary a služby so zníženou sadzbou DPH. Novelizované ustanovenie § 27 zákona o DPH nadobúda účinnosť od 1.1.2025. Zároveň sa do zákona o DPH vkladá prechodné ustanovenie § 85ko k úpravám účinným od 1.1.2025 a ustanovuje sa postup v prípade opravy základu dane podľa § 25 a opravy odpočítanej dane podľa § 53 zákona o DPH.

1. Sadzby dane po 1.1.2025

V ustanovení § 27 ods. 1 zákona o DPH sa základná sadzba dane na tovary a služby vo výške 20% zo základu dane upravuje na 23 % zo základu dane.

V ods. 2 novelizovaného ustanovenia § 27 sa zavádza prvá znížená sadzba dane vo výške 19% zo základu dane, pričom sa bude uplatňovať na:

- tovary uvedené v prílohe č. 7 v bode 1, okrem dovážaného tovaru, pri ktorom sa daň priznáva a platí podľa § 68cb,
- služby uvedené v prílohe č. 7a v bode 1.

Pre prvú zníženú sadzbu dane platí, že sa zavádza na:

- dodanie elektriny (z pôvodných 20%),
- všetky potraviny, uvedené v prílohe č. 7 k zákonu o DPH v bode 1 (z pôvodných 20%),
- služby spojené s podávaním nápojov v reštauračných a stravovacích zariadeniach s výnimkou podávania alkoholických nápojov s obsahom alkoholu viac ako 0,5% objemu, ktoré patria pod kód 56 štatistickej klasifikácie produktov podľa činností (ďalej ako „CPA“) (zvýšenie z pôvodných 10%).

V ods. 3 ustanovenia § 27 zákona o DPH sa zavádza druhá znížená sadzba dane vo výške 5% zo základu dane a bude sa uplatňovať na:

- tovary uvedené v prílohe č. 7 bodoch 2 a 3, okrem dovážaného tovaru, pri ktorom sa daň priznáva a platí podľa § 68cb,
- služby uvedené v prílohe č. 7a v bode 2,

- c) tovary a služby, ktoré v rámci aktivít sociálnej ekonomiky dodáva registrovaný sociálny podnik, ktorý 100% svojho zisku po zdanení používa na dosiahnutie svojho hlavného cieľa,
- d) dodanie stavby alebo časti stavby vrátane stavebného pozemku, na ktorom stavba alebo časť stavby stojí, ktorá spĺňa podmienky stavby štátom podporovaného nájomného bývania v rámci sociálnej politiky štátu a prijímateľom plnenia je prenajímateľ bytu štátom podporovaného nájomného bývania, ktorý má uzatvorenú zmluvu o prevádzke bytového domu štátom podporovaného nájomného bývania, v ktorej je táto stavba špecifikovaná, okrem dodania nebytových priestorov,
- e) obnovu a prestavbu stavby alebo časti stavby vrátane stavebných a montážnych prác na stavbe, ktorá spĺňa podmienky stavby štátom podporovaného nájomného bývania a prijímateľom plnenia je prenajímateľ bytu štátom podporovaného nájomného bývania, ktorý má uzatvorenú zmluvu o prevádzke bytového domu štátom podporovaného nájomného bývania, v ktorej je táto stavba špecifikovaná, okrem obnovy a prestavby stavieb vrátane stavebných a montážnych prác, ktoré sa vzťahujú na nebytové priestory.

Pre druhú zníženú sadzbu dane platí, že sa zavádza na:

- vybraný okruh potravín v rozsahu definovanom pre prílohu č. 7 zákona o DPH platnou do 31.12.2024, na ktoré sa uplatňovala znížená 10% sadzba dane,
- vybraný okruh liekov a zdravotníckych pomôcok v rozsahu definovanom prílohou č. 7 zákona o DPH platnou do 31.12.2024, na ktoré sa uplatňovala znížená 10% sadzba dane,
- knihy, periodiká, v rozsahu definovanom prílohou č. 7 zákona o DPH platnou do 31.12.2024,
- knihy na fyzických nosičoch, napr. na DVD, CD, USB (audio knihy)
- edukačné publikácie schválené príslušným ústredným orgánom štátnej správy (mapy, atlasy)
- služby spojené s podávaním jedál v reštauračných a stravovacích zariadeniach (z pôvodných 10%), ktoré patria pod kód 56 CPA,
- ubytovacie služby, ktoré patria pod kód 55 CPA,
- knihy online a zvukové záznamy s prednesom obsahu kníh online, dodané ako elektronicky poskytovaná služba (z pôvodných 20%), ktoré patria pod kód 58.11.30 CPA, napr. e-audioknihy,
- prevádzku športových zariadení, ktorá patrí pod kód 93.11.1 CPA – znížená sadzba sa bude vzťahovať len na služby súvisiace so vstupom na športové podujatia,
- služby fitness centier, ktoré patria pod kód 93.13.10 CPA – znížená sadzba sa bude uplatňovať len na vstupné do fitnesscentier.

Nadalej ostáva v platnosti znížená 5% sadzba dane pre štátom podporované nájomné bývanie definované v rozsahu podľa § 27 zákona o DPH platnom do 31.12.2024.

Pri službách dochádza k zrušeniu zníženej 10% sadzby dane zo základu dane na:

- prepravu osôb visutými lanovkami a pozemnými lanovkami, lyžiarskymi vlečkami (kód 49.39.20 CPA),
- na služby sprístupnenia prevádzky športových krytých a nekrytých zariadení (plavárne, štadióny, arény, klziská, kurty, jazdiarne, golfové ihriská) na účely vykonávania športu (kód 93.11.10 CPA) a
- na služby súvisiace s prevádzkou rekreačných parkov a pláží - vstupné (kód 93.29.11 CPA).

Od 1.1.2025 sa na uvedené služby bude uplatňovať základná sadzba dane vo výške 23%.

Pri určovaní správnej sadzby dane za tovar, a teda či uplatniť základnú sadzbu dane vo výške 23 % alebo zníženú 19% sadzbu dane, je potrebné vychádzať zo znenia opisu tovarov uvedených v bode 1. prílohy č. 7 zákona o DPH, kde sa uvádza, že ide o „tovary zatriedené do položiek a podpoložiek príslušnej kapitoly Spoločného colného sadzobníka určené na ľudskú konzumáciu alebo určené na výrobu tovarov vhodných na ľudskú konzumáciu.“

Ak ide o taký tovar, ktorý je určený na ľudskú konzumáciu, resp. určený na výrobu tovaru, ktorý je určený na ľudskú konzumáciu, ale jeho využitie je aj na iný účel, napr. na farmaceutické účely (napr. jedlé droby z rôznych druhov zvierat sa používajú na výrobu farmaceutických výrobkov, oleje zo semien sa používajú aj ako technické oleje...), v zníženej sadzbe dane bude len ten tovar, ktorý je svojím charakterom určený na ľudskú konzumáciu alebo na výrobu tovaru, ktorý je určený na ľudskú konzumáciu. Cieľom úpravy sadzieb dane po 1.1.2025 bolo, aby boli

takmer všetky potraviny v zníženej 19% sadzbe dane, okrem vybraných druhov potravín, na ktoré sa vzťahuje 5% sadzba dane.

1.1 Sadzby dane a preddavkové platby v období na prelome rokov 2024 a 2025.

V prípade zdaniteľného plnenia, pri ktorom dôjde k úhrade časti protihodnoty za budúce dodanie tovaru/služby ešte v roku 2024 – zaplatí sa preddavok napr. vo výške 40% z celkovej ceny v roku 2024, a následne dôjde k dodaniu a doplateniu zvyšnej časti (60%) protihodnoty v roku 2025, uplatní sa sadzba dane v zmysle § 27 ods. 5 zákona o DPH, platná v čase vzniku daňovej povinnosti. V zmysle § 19 ods. 4 vzniká daňová povinnosť prijatím platby. Na zaplatený preddavok vo výške 40% z celkovej ceny sa teda bude vzťahovať príslušná sadzba dane platná pre rok 2024. V zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH vzniká daňová povinnosť dodaním tovaru alebo poskytnutím služby. Pri dodaní tovaru/služby a doplatení zvyšnej časti protihodnoty v roku 2025 sa na túto zostávajúcu časť sumy (zvyšných 60%) uplatní sadzba dane platná v roku 2025.

Ak k zaplateniu celej protihodnoty za budúce dodanie tovaru/služby dôjde v roku 2024 vo výške 100% ceny, uplatní sa sadzba dane platná v roku 2024, keďže daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH vzniká pri prijatí platby. Pri samotnom dodaní tovaru/služby v roku 2025, kedy došlo k úhrade ceny vo výške 100% v roku 2024, je daň už vysporiadaná, keďže bola odvedená z celej protihodnoty už v roku 2024.

2. Prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 1.1.2025 - § 85ko

V súvislosti s tým, že od 1.1.2025 dochádza k zmenám a úpravám v § 27 Sadzby dane zákona o DPH, čo vyvolá vplyv na niektoré skutočnosti s presahom z roku 2024 do roka 2025, najmä pri opravách základu dane v § 25 ods. 1 v nadväznosti na opravy odpočítanej dane v § 53 ods. 1, sa do zákona o DPH vkladá prechodné ustanovenie. Ustanovuje sa postup, ak po 31.12.2024 dôjde k zníženiu základu dane a k oprave odpočítanej dane, pri ktorom vznikla daňová povinnosť do 31.12.2024 (napr. prijatím preddavkovej platby) a po 31.12.2024 (vo zvyšnej časti pri dodaní tovaru).

Ak teda po 31.12.2024 nastane skutočnosť podľa § 25 ods. 1, ktorá má za následok zníženie základu dane, a týka sa dodania tovaru alebo služby, pri ktorom vznikla daňová povinnosť do 31.12.2024 a súčasne po 31.12.2024, na účely

- a) opravy základu dane podľa § 25 sa použije sadzba dane platná v čase vzniku daňovej povinnosti a platiteľ je povinný vypočítať sumu opravenej dane pomerne podľa výšky, v akej sa znížený základ dane vzťahuje na každú vzniknutú daňovú povinnosť,
- b) opravy odpočítanej dane podľa § 53 sa použije sadzba dane platná v čase vzniku práva na odpočítanie dane a platiteľ je povinný vypočítať sumu, o ktorú opravuje odpočítanú daň, pomerne podľa výšky, v akej sa znížený základ dane podľa § 25 vzťahuje na každé vzniknuté právo na odpočítanie dane.

V zmysle § 25 ods. 1 zákona o DPH základ dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa opraví:

- a) pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky tovaru alebo služby a pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky tovaru,
- b) pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti,
- c) pri zvýšení ceny tovaru alebo služby.

V zmysle § 53 ods. 1 zákona o DPH ak po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom platiteľ uplatnil odpočítanie dane, nastane skutočnosť podľa § 25 ods. 1, ktorá má za následok zníženie základu dane, je platiteľ, ktorý odpočítal daň, povinný opraviť odpočítanú daň. Oprava odpočítanej dane sa vykoná v tom zdaňovacom období, v ktorom platiteľ dostal doklad o oprave základu dane. Ak platiteľ doklad o oprave základu dane nedostane do 30 dní odo dňa, keď nastala skutočnosť podľa § 25 ods. 1, ktorá má za následok zníženie základu dane, opraví odpočítanú daň v zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 30 dní odo dňa, keď nastala skutočnosť podľa § 25 ods. 1.

Ak pri dodaní tovaru dôjde k zaplateniu preddavku vo výške 50% do 31.12.2024 z celkovej protihodnoty za dodanie tovaru, kedy daňová povinnosť vzniká v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH, a to prijatím platby, a následne dôjde k dodaniu tovaru a zaplateniu zvyšnej časti protihodnoty vo výške 50% po 31.12.2024, kedy daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 dodaním tovaru, a následne by došlo k vráteniu časti tovaru dodávateľovi, čo by malo za následok zníženie základu dane podľa § 25 ods. 1 u dodávateľa a povinnosť opravy odpočítanej dane u odberateľa v zmysle § 53 ods. 1 zákona o DPH, tak v takom prípade, keďže uvedené skutočnosti nastali do 31.12.2024 a po 31.12.2024, je potrebné postupovať pri oprave základu dane a oprave odpočítanej dane pomerom v zmysle prechodného ustanovenie § 85 ko zákona o DPH.

Prechodné ustanovenie pre situácie, kedy dochádza k zníženiu základu dane bolo do zákona o DPH vložené v súvislosti s povinnosťou platiteľa v zmysle § 53 ods. 1 opraviť odpočítanú daň, ak nastane skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH, ktorá má za následok zníženie základu dane.

Hoci zákon o DPH v prechodnom ustanovení upravuje len situácie v prípade zníženia základu dane, rovnaký postup sa uplatní aj v prípade, ak dôjde k zvýšeniu základu dane.

3. Sadzby dane a dodávka energií

Dodávka energií sa vo všeobecnosti považuje za opakované dodanie tovaru. O opakovane dodávaných tovaroch hovoríme vtedy, ak ide o dodanie rovnakého druhu tovaru v opakovaných dohodnutých lehotách (obdobiach). Najčastejšie prípady opakovaného plnenia pri dodaní tovaru je napr. dodanie elektrickej energie, vody, tepla, plynu.

Podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH ak sa dodanie tovaru uskutočňuje opakovane, považuje sa tovar za dodaný najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane dodaný tovar vzťahuje s výnimkou podľa § 19 ods. 3 písm. a) až e).

• Vyúčtovanie dodávok energií

Dodávateľa energií môžu mať rôzne zúčtovacie obdobia, pričom zúčtovacie obdobie nemusí byť totožné s kalendárnym rokom. Ak zúčtovacie obdobie začalo v priebehu roka 2024 a skončí v priebehu roka 2025, na faktúry za opakované dodanie energií budú aplikované rôzne sadzby DPH, a to sadzby platné do konca roka 2024 a sadzby platné od 1.1.2025.

Keďže zákonom č. 278/2024 dochádza od 1.1.2025 k zmenám sadzieb DPH, pri opakovane dodávanom tovare ako sú dodávky energií, je potrebné postupovať v súlade s § 25 ods. 7 zákona o DPH, v zmysle ktorého pri oprave základu dane sa použije sadzba dane, ktorá bola platná v čase vzniku daňovej povinnosti pri zdaniteľnom obchode, na ktorý sa oprava základu dane vzťahuje.

Pri vyúčtovaní spotreby energie je potrebné, aby zvolený postup vyúčtovania bol v súlade s uvedeným § 25 ods. 7 zákona o DPH.

V prípade vykonaného vyúčtovania je možné hovoriť o oprave základu dane podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu, že v konečnom dôsledku vyúčtovaním celkového odberu energií (elektriny, plynu, vody alebo tepla) za určité časové obdobie dochádza k zníženiu alebo zvýšeniu celkovej ceny dodaného tovaru. To znamená, že ak platiteľ dane opakovane dodáva tovar, za ktorý požaduje pravidelné paušálne platby, pri vykonaní vyúčtovania takýchto dodávok tovaru napr. za kalendárny rok, postupuje podľa § 25 zákona o DPH a vykoná opravu základu dane a dane za zdaňovacie obdobia, ktorých sa vyúčtovanie dodania tovaru týka. V prípade vykonania vyúčtovania dodania tovaru nemožno hovoriť o samostatnej dodávke tovaru. Tovar, ktorý je predmetom vyúčtovania, už v určitých kalendárnych mesiacoch dodaný bol, na opakované dodávky boli viazané určité platby, na základe čoho vznikla daňová povinnosť. Samotným vyúčtovaním sa v nadväznosti na celkové dodané množstvo len upresňuje celková cena dodaného tovaru, čo má za následok zmenu výšky už priznanej daňovej povinnosti.

Ak je teda zúčtovacie obdobie pri dodaní energie napríklad od 1.5.2024 do 30.4.2025, postupom, ktorý je v súlade s § 25 ods. 7 v nadväznosti na novelizované znenie zákona o DPH, dodávateľ k 31.12.2024 vykoná buď fyzický odpočet spotreby, resp. iným spôsobom zistí stav spotreby v súlade s príslušnou legislatívou v oblasti energetiky a dodávok vody (kvalifikovaný odhad) k 31.12.2024 a vo vyúčtovacej faktúre dodávateľ okrem iných údajov uvedie rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou, pričom vzniknutý rozdiel vysporiada sadzbou dane platnou v čase vzniku daňovej povinnosti,

t. j. k 31.12.2024. Od 1.1.2025 dodanie energie podlieha sadzbe dane platnej od 1.1.2025, a preto aj na účely opravy základu dane vo vyúčtovacej faktúre za obdobie od 1.1.2025 do 30.4.2025 sa použije sadzba dane platná od 1.1.2025.

Uvedený spôsob nie je jediným, ktorý je v súlade so zákonom o DPH. Platiteľ má rovnako možnosť dokončiť celé zúčtovacie obdobie a následne sa pri vyúčtovaní vysporiadať pomerným spôsobom a použiť príslušnú sadzbu dane platnú v čase vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 25 ods. 7 zákona o DPH.

- **Združené dodávky**

V prípade združených dodávok energií, kedy je súčasťou dodania energie aj jej distribúcia na odberné miesto, ide o jedno zložené plnenie, v ktorom hlavnú zložku predstavuje dodanie energie. Na celé predmetné zložené plnenie sa preto bude uplatňovať jedna sadzba dane, a to sadzba dane hlavnej zložky, ktorou je dodanie tovaru (energie), t. j. 19 % zo základu dane.

Od 1.1.2025 dochádza aj k zmenám v sadzbách dane na dodávky jednotlivých druhov energií. Na dodávku elektriny sa bude od 1.1.2025 vzťahovať prvá znížená sadzba dane vo výške 19%, na dodávky vody a plynu sa bude vzťahovať základná sadzba dane vo výške 23 % zo základu dane. Základná sadzba dane vo výške 23% zo základu dane sa bude rovnako vzťahovať na dodanie tepla a chladu.

4. Služby spojené s podávaním jedál a nápojov

4.1 Služby spojené s podávaním jedál a nápojov – len reštauračné a stravovacie služby pozostávajúce z poskytovania nápojov určených na ľudskú konzumáciu s výnimkou poskytovania alkoholických nápojov s obsahom alkoholu viac ako 0,5% objemu

Ustanovením § 27 ods. 2 písm. a) sa s účinnosťou od 1.1.2025 zavádza znížená 19 % sadzba dane na služby uvedené v prílohe č. 7a zákona o DPH v bode 1 – reštauračné a stravovacie služby spojené s podávaním nealkoholických nápojov (obsah alkoholu nie je viac ako 0,5% objemu), tak ako sú vymedzené v čl. 6 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marce 2011 (ďalej aj „vykonávacie nariadenie Rady“), ktorým sa ustanovujú vykonávacia opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „smernica o DPH“).

4.2 Služby spojené s podávaním jedál a nápojov – len reštauračné a stravovacie služby pozostávajúce z poskytovania pripraveného alebo nepripraveného jedla určeného na ľudskú konzumáciu

Ustanovením § 27 ods. 3 písm. b) sa s účinnosťou od 1.1.2025 zavádza znížená 5 % sadzba dane na služby uvedené v prílohe č. 7a zákona o DPH v bode 2 – reštauračné a stravovacie služby spojené s podávaním pripraveného alebo nepripraveného jedla, tak ako sú vymedzené v čl. 6 vykonávacieho nariadenia Rady, ktorým sa ustanovujú vykonávacia opatrenia smernica o DPH“.

Vykonávacie nariadenie Rady v článku 6 ods.1 stanovuje, že reštauračnými a stravovacími službami sa rozumejú služby, ktoré pozostávajú z poskytovania pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo obidvoch, ktoré sú určené na ľudskú spotrebu, pričom tieto služby sú sprevádzané dostatočne podpornými službami umožňujúcimi okamžitú spotrebu takýchto jedál alebo nápojov. Poskytovanie jedla alebo nápojov alebo obidvoch predstavuje len časť celku, v ktorom prevládajú služby. Reštauračné služby sú poskytovaním týchto služieb v poskytovateľových priestoroch a stravovacie služby sú poskytovaním týchto služieb mimo poskytovateľových priestorov. Zároveň sa v článku 6 ods. 2 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 uvádza, že poskytovanie pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo obidvoch, bez ohľadu na to, či zahŕňa prepravu, ale bez toho, aby sa poskytovali akékoľvek iné podporné služby, sa nepovažuje za reštauračné ani stravovacie služby v zmysle odseku 1.

Súdny dvor EÚ rozhodol, že dodávka hotových jedál a nápojov určených na priamu konzumáciu je výsledkom celého radu služieb počnúc varením jedla až po jeho fyzické prinesenie odberateľovi, pričom zákazník má k dispozícii zároveň širokú škálu zariadení, nábytku a riadu. Ľudia, ktorí v rámci svojho povolania uskutočňujú transakcie spojené s reštauračnými službami, musia vykonávať ďalšie činnosti, akými sú prestretie stola, poskytnutie rád zákazníkovi a vysvetlenie o jedlách a nápojoch nachádzajúcich sa na jedálnom a nápojovom lístku,

obsluhovanie hostí pri stole a odpratanie použitého riadu zo stola po skončení jedál a nápojov (C-231/94, bod 13). Reštauračné služby možno teda charakterizovať ako súhrn znakov a činností, z ktorých poskytovanie jedla predstavuje iba jeden prvok a pri ktorých podstatne prevláda charakter služieb. Takéto transakcie sa v zmysle smernice považujú za poskytnutie služieb. Odlišná je situácia v prípade predaja jedla, ktoré si konzument odnesie so sebou, pretože jeho dodávka nie je spojená so službami, ktorých cieľom je podporiť konzumáciu jedla na mieste v náležitom prostredí (C-231/94, bod 14). Súdny dvor EÚ ďalej spresnil, že ak poskytovanie jedla sprevádzajú len elementárne zariadenia (ako napríklad jednoduché pulty bez možnosti sedenia) vyžadujúce len minimálne ľudské nasadenie, tieto prvky predstavujú vedľajšie minimálne plnenia a nemôžu zmeniť prevažujúci prvok hlavného plnenia, ktorým je dodanie tovaru (C- 703/19, bod 53). Rozhodujúce kritériá pre posúdenie, či služby spojené s poskytnutím pripravovaného jedla možno považovať za dostatočne podporné, sa týkajú úrovne služieb ponúkaných spotrebiteľovi, berúc do úvahy najmä také skutočnosti, akými sú prítomnosť čašníkov, existencia servisu spočívajúca v odovzdaní objednávok do kuchyne, prezentácia a servírovanie jedla zákazníkom na stôl, existencia uzavretých vykurovaných miestností určených na konzumáciu jedla, existencia šatní, toaliet, ako aj poskytnutie riadu, nábytku, príborov (C-703/19, bod 59, 60).

Znížená sadzba dane sa teda bude uplatňovať na podávanie jedla alebo nápojov alebo oboch, ak sú sprevádzané dostatočne podpornými službami, ktoré umožňujú ich priamu konzumáciu, ako napríklad poskytnutie obsluhy, priestoru na konzumáciu, umývadelného riadu a príborov, poskytnutie toaliet, prípadne iného priestoru pre zákazníkov (šatne a i.) z dôvodu, že uvedené plnenie sa z hľadiska DPH posudzuje ako poskytnutie služby.

V prípade, že sa bude dodávať samostatné jedlo alebo nápoj alebo oboje napríklad formou donášky alebo „formou predaja zo sebou“ bez poskytnutia ďalších podporných služieb, pôjde o dodanie tovaru, na ktorý sa uplatní znížená 19% sadzba dane. Ide o dodanie tovaru, ktorý je uvedený v prílohe č. 7 zákona o DPH prvého bodu. Ak je dodanie jedla/nápoja spojené s rozvozom, na rozvoz, ak ide o samostatnú službu prepravy, napríklad cez donáškovú spoločnosť, sa uplatní základná 23% sadzba dane. Ak je preprava ako súčasť donášky jedla (tovaru) poskytovaná samotnou reštauráciou, ide v takom prípade o jedno zložené plnenie, na ktoré sa uplatní rovnaký daňový režim ako na hlavné plnenie, ktorým je dodanie tovaru – jedla, a to sadzba dane vo výške 19%.

Pri poskytovaní reštauračných služieb formou bufetových resp. švédskych stolov, kde sú k dispozícii pre zákazníkov aj nápoje a zákazník nemá možnosť inej voľby, ide o poskytnutie reštauračnej služby, kde hlavným plnením a hlavným cieľom pre priemerného spotrebiteľa je konzumácia jedla, a teda uvedená služba bude spadať pod 5% zníženú sadzbu dane.

V prípade obedového menu, ktoré pozostáva z presne stanovených položiek ako napríklad polievka, hlavné jedlo, nápoj, ide o reštauračnú službu spojenú s podávaním jedál a na uvedené sa bude vzťahovať znížená sadzba dane vo výške 5%. Ak je v rámci menu pre zákazníka možnosť výberu z určitého okruhu jedál a nápojov, v takom prípade sa uplatní príslušná sadzba dane platná pre poskytnutie jedál, čo je 5%, a príslušná sadzba dane platná pre poskytnutie nápojov, čo je 19%. V prípade, ak reštaurácia ponúka cenovo zvýhodnené menu v kombinácii, ktorá pozostáva iba z jedla (jedlo + jedlo = 10,00 €) a zároveň aj cenovo zvýhodnené to isté menu v kombinácii jedlo s nápojom (jedlo + jedlo + nápoj = 10,50 €), rozdiel ceny (0,50 €) medzi prvým a druhým menu predstavuje poskytnutie služby spojené s podávaním nealkoholických nápojov, na ktoré sa uplatní 19% sadzba dane.

Poskytovanie komplexných služieb, ktoré pozostáva okrem reštauračných a stravovacích služieb aj z poskytovania ďalších služieb, napr. zábavy (hudobné, tanečné, vystúpenia, atď.) napríklad ako plesy, silvestrovské večere a zábavy, bude patriť pod základnú sadzbu dane.

5. Ubytovacie služby

K úprave zníženej sadzby dane z pôvodných 10% na 5% v zmysle novelizovaného ustanovenia § 27 ods. 3 písm. b) zákona o DPH dochádza od 1.1.2025 aj pri poskytovaní ubytovacích služieb, ktoré patria pod kód 55 CPA – v sektore hotelových a podobných ubytovacích službách, kde sú poskytované v rámci ubytovania aj ďalšie dodatočné služby ako napríklad služby denného upratovania a iné služby. Bližšie sú ubytovacie služby vysvetlené v *Informácii k uplatňovaniu zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty na ubytovacie služby* zverejnenej na webovej stránke Finančného riaditeľstva SR (www.financnasprava.sk).

Ubytovacie služby sú často sprevádzané rôznymi kombináciami poskytovania stravovacích služieb.

Ak sú v cene ubytovania zahrnuté aj raňajky (pričom raňajky sa budú skladať z poskytnutého jedla a nápoja) a zariadenie neponúka možnosť objednať si ubytovanie bez raňajok, uplatní sa znížená sadzba dane na ubytovacie služby vrátane raňajok.

V hotelovom zariadení sa poskytujú raňajky formou tzv. švédskych stolov za pevne stanovenú cenu, pričom sú k dispozícii tak nealkoholické nápoje ako aj alkoholické nápoje. V uvedenom prípade ide o jedno zložené plnenie, cieľom pre priemerného spotrebiteľa je jedlo, a teda na raňajky formou švédskych stolov vrátane podávaných nápojov sa bude uplatňovať znížená 5% sadzba dane.

6. Prevádzka športových zariadení – len služby súvisiace so vstupom na športové podujatia

Ustanovením § 27 ods. 3 písm. b) sa s účinnosťou od 1.1.2025 zavádza znížená 5 % sadzba dane na služby uvedené v prílohe č. 7a zákona o DPH v bode 2 – prevádzka športových zariadení¹, a to len služby súvisiace so vstupom na športové podujatia v zmysle čl. 32 vykonávacieho nariadenia Rady.

Vykonávacie nariadenie Rady v čl. 32 ods. 1 uvádza, že služby v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia, ako sa uvádza v článku 53 smernice 2006/112/ES, zahŕňajú poskytnutie služieb, ktorých základnou charakteristikou je udelenie práva na vstup na podujatie výmenou za lístok alebo platbu, vrátane platby vo forme predplatného, sezónneho lístku alebo pravidelného poplatku. Pričom v ods. 2 písm. b) čl. 32 vykonávacieho nariadenia Rady je uvedené, že služby súvisiace so vstupom sa vzťahujú najmä na *právo na vstup na športové podujatia, akými sú zápasy alebo súťaže*. V zmysle ods. 3 sa služby súvisiace so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia definované v ods. 1 čl. 32 nevzťahujú na používanie zariadení, akými sú telocvične alebo podobné zariadenia, za úhradu poplatku.

Pojmami „vstup“ a „podujatie“ sa zaoberala generálna advokátka vo svojich návrhoch vo veci C-647/17 Srd konsulterna AB (v danom prípade išlo o vzdelávacie služby), v súvislosti s výkladom čl. 53 Smernice o DPH a v nadväznosti na čl. 32 Vykonávacieho nariadenia Rady. Ako uvádza, pojem „podujatie“ nie je v smernici definovaný. V návrhu generálna advokátka vychádzajúc z definície pojmu z Oxfordského slovníka, kde sa pojem podujatie definuje ako „*niečo, čo sa deje alebo koná, najmä ak ide o niečo významné*“ a konkrétnejšie ako „*plánovaná verejná alebo sociálna príležitosť*“, uvádza, že pojem „podujatie“ na účely čl. 53 musí byť vopred naplánované, ako niečo, čo je nedeliteľný celok, pokiaľ ide o obsah, miesto a čas.

Rovnako sa pri výklade čl. 53 vo svojich návrhoch zaoberá aj vymedzením pojmu „vstupné“, pričom základnou charakteristikou aj v zmysle čl. 32 Vykonávacieho nariadenia je udelenie práva na vstup na podujatie.

Znížená 5% sadzba dane sa teda bude uplatňovať na vstup/vstupné (právo na vstup) na také športové činnosti, ktoré predstavujú podujatie v zmysle čl. 32 vykonávacieho nariadenia Rady, akými sú napr. zápasy alebo súťaže.

Pod zníženú sadzbu dane preto nespadá napríklad poskytnutie vstupu na verejné korčuľovanie, ani vstup na plaváreň určený pre verejnosť. Uvedené činnosti nemožno zaradiť pod pojem „podujatie“.

Účasť športovca, ktorý vopred platí registračný poplatok, ktorý mu udeľuje právo vstupu a teda právo zúčastniť sa aktívne na športovom podujatí nespadá pod túto zníženú sadzbu dane.

Na sprostredkovateľské služby predaja vstupeniek na športové podujatia sa bude vzťahovať základná 23% sadzba dane.

7. Záver

Cieľom tejto Informácie bolo poskytnúť základné usmernenie k zmenám v sadzbách dane, ku ktorým dochádza v zmysle § 27 zákona o DPH účinného od 1.1.2025, a k ich uplatňovaniu. Keďže v praxi dochádza k rôznorodým kombináciám pri poskytovaní jednotlivých plnení, ktoré nie je možné všetky obsiahnuť, pre správne uplatňovanie

¹ Kód 93.11.1 CPA klasifikácie

príslušných sadzieb dane pri jednotlivých plneniach je preto potrebné vždy vychádzať a prihliadať najmä na skutkové okolnosti konkrétneho prípadu.

Touto informáciou sa zároveň s účinnosťou od 1.1.2025 ruší Metodické usmernenie č. 3/DPH/2023/MU k uplatňovaniu zníženej sadzby dane v zmysle novely zákona o DPH účinnej od 1.4.2023 na určité služby v oblasti športu a gastro sektora.

*Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
December 2024*